

# 基于作业成本法的企业物流成本财务控制

刘秀琴

(浙江长征职业技术学院 杭州 310025)

**【摘要】** 物流成本作为企业“第三利润源泉”备受企业的关注,如何对物流成本进行有效的管理控制也成为理论研究的热点。本文以作业成本法为基础,设计和建立一整套的物流成本控制体系,并举实例进行了说明。

**【关键词】** 物流成本 财务控制 作业管理

目前,许多学者在企业物流成本控制模式和控制方法上对企业物流成本做了较为深入的研究,为企业物流成本控制提供了有效建议。综合现有研究成果,从控制模式看,企业物流成本控制模式主要包括目标成本控制模式、系统成本控制模式、流程成本控制模式、层次成本控制模式等四种模式;从控制方法看,企业物流成本控制主要包括模型法和仿真法两大类。

国内外学者对企业物流成本控制的模式和方法研究对建立我国企业物流成本控制体系有很大帮助,对企业建立适合自身的物流成本控制体系有很强的借鉴意义。一般来说,对于复杂的物流系统成本控制,系统仿真方法是比较适合的方法,但系统仿真方法要求企业成立专门的物流管理部门,较高的技术要求和资金投入让大多数企业无法接受。因此,要实现对企业物流成本的有效管理,依靠企业规范的财务管理控制体

政策的变化倾向,估算时再以公司年报的说明为佐证,这样就可以对各项估算比例作出较为恰当的判断。

4. 为合理预计销售增长率,应重视对未来经营环境的分析。对预测期间销售增长率的分析是自由现金流量参数估算环节的一个核心问题,其原因在于采用这一方法在编制被评估企业预计资产负债表和利润表时,有相当多的项目是以销售为依据的。因此能否对预测期间的销售增长率作出充分与恰当的估计,不仅直接影响着决定自由现金流的关键财务变量——即息税前利润的规模,同时它还影响着计量自由现金流量的另外两项财务变量——即各期营运资本增加额和资本净支出的大小。因此从这一意义上来说,销售增长率的预计对自由现金流量估算而言具有牵一发而动全身的作用。然而在现实的估算中人们对这一点似乎并未引起普遍的重视。例如从我们收集到的这些案例研究看,有些只是简单地以国内GDP的增长率来作为被估价公司未来销售的增长率,有些则是单纯地以一定期间销售增长的比率均值来取代对这一指标的深入分析,显然这些做法不仅直接影响着自由现金流量的估算结果,更为重要的是可能会使评估中的利益各方对估算过程的周密性和严谨性产生质疑。为此要将自由现金流量的

系,以作业成本法为基础,设计并建立适合企业的物流成本财务控制体系是现实可行且有效的途径。

企业规范的财务控制体系为物流成本管理控制提供了一整套方法,包括预算、核算、分析、控制等。在物流财务成本控制体系的设计中,我们有必要根据企业实际情况,以作业成本法为基础,对物流成本进行系统全面的分析,建立物流成本财务预算体系和财务核算体系。

## 一、作业成本法用于物流成本财务控制的优越性

准确反映物流成本的现状是有效进行物流成本管理控制的前提,因此,准确的物流成本核算是物流财务成本控制体系设计的关键。用于管理决策的传统财务成本计算方法主要有完全成本法和变动成本法两种,这两种成本计算方法所提供的成本信息均缺乏相关性,难以适应物流成本管理的需要。作业成本法是在将所有的成本都看做是间接成本的基础上,识别

估算建立在可信的基础上,除应注意前述的几点问题外,在预计销售增长率时不仅要考虑被评估企业历史与近期的销售增长情况,同时还应对宏观经济形势、被评估企业的行业发展前景、政府政策和消费需求变化等诸多因素可能对未来市场产生的影响开展深入研究,并结合研究与论证的结果对其销售增长率加以修正,只有这样才能使自由现金流量的估算建立在令人信服的基础上,为后期的折现计算提供可靠的现金流参数。

## 主要参考文献

1. 王化成,尹美群.BP神经网络模型对公司价值评估中自由现金流量的时序预测.统计与决策,2005;9
2. 李延喜,张启奎,李宁.基于动态现金流量的企业价值评估模型研究.科研管理,2003;3
3. 张润明,任远.以鞍钢为例探讨企业价值评估.北京科技大学学报(社会科学版),2005;1
4. 火颖,张汉飞.FCFE模型进行估价的方法应用——青岛啤酒股票价值分析.山东社会科学,2004;5
5. 赵永.收益贴现模型及其在中国证券市场的应用——以上海机场股票为例的实证分析.世界经济情况,2007;3

和追踪活动执行成本的一种方法。作业成本法通过作业这一中介,将费用发生与成本形成联系起来,形象地揭示了成本形成的动态过程,使成本的概念更为完整和具体,使成本的核算更为准确,提供的成本信息更为相关。

和传统成本计算方法比较,作业成本法的优越性主要表现在三个方面:①从成本核算对象上来看,作业成本法以“作业”作为成本计算对象,其他成本对象的计算均通过作业成本进行分配。正是由于作业成本法在成本计量的同时可以提供各项作业耗费的成本信息,才使管理人员开展作业管理、改善作业链成为可能。②从成本核算的过程看,作业成本法对物流间接成本的分配更为合理。与传统成本计算方法相比,作业成本法不再采用单一的数量分配基准,而是采用多元分配基准;并且集财务变量与非财务变量为一体,突出强调了非财务变量,如订单处理次数、运输距离等。因此,作业成本法比传统成本计算方法提供的成本信息要准确得多。③从成本控制的角度看,作业成本法通过对作业成本的确认、计量,为尽可能消除不增值作业提供了有用信息,从而促使这类作业减少到最低限度,达到成本降低的目的。同时,由于作业成本法提供的成本信息相对准确,有利于管理当局正确决策,有效进行成本管理和评价经营业绩。

## 二、作业成本法在企业物流成本财务预算(核算)中的应用

作业成本法在企业物流成本预算和核算中的应用要经过两个阶段、四个步骤。第一阶段确认物流作业及资源动因,形成物流作业成本库;第二阶段确认物流成本作业动因,按作业设立与成本动因相关的成本库(同质物流作业成本库),计算成本库分配率,将物流作业成本分配于成本计算对象。

1. 分析确认企业物流作业。作业是作业成本计算的核心,因而作业的确认为非常重要。一般而言,作业包括组织所进行的用于满足客户需要的所有方面。根据一般制造企业作业的流程,物流作业一般包括订单处理作业、运输作业、入库作业、仓储作业、出库作业、配送作业等。分析确认物流作业并对物流成本进行合理的分类,是企业根据需要设立相关物流成本核算明细科目(见表1)的重要准备工作。

二级科目	明 细
运输成本	支付运输费、人工费、燃料费、过路费、车辆折旧及修理费用
仓储成本	支付仓库租金、人工费、材料费、仓储设备折旧、库存利息
包装成本	委托包装费、人工费、材料费、包装设备折旧费
装卸成本	委托装卸费、人工费、材料费、装卸设备折旧费
信息处理成本	人工费、材料费、信息设备折旧费、通信费
管理成本	人工费、办公用品费、通讯费、招待费、差旅费、保险费、其他

2. 分析确定企业物流作业资源费用(成本)。通常,在企业财务部门编制的预算中可以比较清楚地得到各种显性物流作业消耗的资源项目。例如发出订货单是采购部门的一项作业,那么相应的办公场所的折旧、人员工资、办公费等都是订货作业的资源费用。企业可以根据不同的物流作业、不同的支付形态、不同领域设立资源库。会计核算上可以以设置物流成

本的明细科目的方式汇总各资源库费用。

3. 分析企业物流成本与物流作业的关系,确定每种物流作业的成本动因。所谓的成本动因,是指引起成本发生的作业或因素。有些成本例如直接材料,业务总量是其主要动因,这些成本可以直接追溯到相应的产品和服务上;但更多成本受与业务数量无关的其他因素的影响,例如生产准备费用与产品总量没有直接关系,而与生产准备次数有关。表2列示了制造企业物流作业及其可能的动因。

物 流 作 业	可能的作业动因
订单处理作业(接受订单和发出订单)	订单数
运输作业	里程数、重量
入库作业(检验、挑选、搬运)	人工工时、生产循环次数
仓储作业(包装)	车辆数、面积数
出库作业(检验、捆包、搬运)	人工工时、生产循环次数
配送作业	里程数、重量

4. 按作业设立与成本动因相关的成本库(同质物流成本库),计算成本库分配率,将物流作业成本分配于成本计算对象。确定每种物流作业的成本动因后,将那些具有相同作业动因的作业归为一组,即形成了同质作业组。按动因归类的物流作业及相关成本便形成了同质物流成本库。例如原材料出库作业(材料搬运成本)和产成品入库作业(产成品搬运成本)的作业动因都是生产循环次数,那么材料搬运成本和产成品搬运成本就形成了同质物流成本库。同样的,运输作业和配送作业的作业动因都是里程数,运输作业和配送作业形成了又一个同质成本库。

成本库形成后,可以根据需要,采用两阶段法或多阶段法将成本库归集的物流成本总额按成本动因分配到各个成本计算对象上。

例:某企业运输队2010年1月共发生运输费(燃料费)5 424元,其中运送A产品累计里程数为3 320公里,运送B产品累计里程数为1 200公里。

(1)作业动因分析:根据对作业的分析,认定运输里程数为运输作业的动因。

(2)成本归集:借:物流成本——运输费——燃料费 5 424;贷:库存现金(银行存款) 5 424。

(3)成本分配:

①计算动因分配率,编制成本分配表:

费 用	项 目	金额(元)	分配动因	动因分配率	A产品	B产品
物流运输成本	燃料费	5 424	里程	1.20	3 984	1 440
	...					
	小计					
物流仓储成本	...					
...	...					
合 计						

运输作业燃料费用分配率=5 424/(3 320+1 200)=1.20 (元/公里)

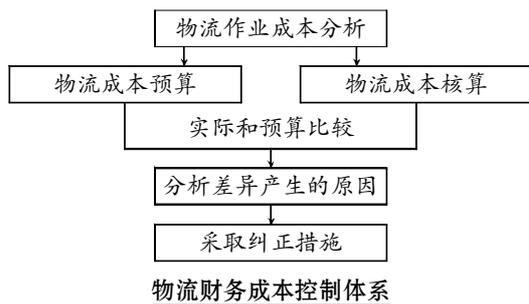
A 产品的燃料费=3 320×1.20=3 984(元)

B 产品的燃料费=1 200×1.20=1 440(元)

②编制分录:借:生产成本——A 产品——运输燃料费 3 984、——B 产品——运输燃料费 1 440;贷:物流成本——运输费——燃料费5 424。

### 三、企业物流作业成本分析与管理控制

预算与控制紧密联系。预算是前瞻性的,决定达到某种特定目标应采取的行动;控制是回顾性的,确定实际发生的结果并将其与预计的结果相比较(见下图)。



在作业成本法下,建立物流成本财务核算、预算体系,并在此基础上实现物流作业管理是最为有效的作业成本管理控制的方法。作业管理就是将企业看作有顾客驱动的一系列作业组合而成的作业集合体,在管理中努力提高增加顾客价值的作业的效率,消除不增值作业,实现企业生产经营的持续改善。

例:某企业 2010 年 1 月发生了以下运输成本:支付外单位运输费 6 000 元,人工费 11 000 元,燃料费 5 424 元、修理费 200 元、过路费 200 元、车辆折旧 1 500 元,共计 24 324 元。

为了分析物流成本开支是否合理,我们首先可以将实际发生的物流成本和上年同期数进行比较,企业编制了 2010 年 1 月的物流成本比较表(表 4)。

表4 物流成本比较表  
2010年1月

费用	项目	本期数	上期数	差额
运输成本	支付运输费	6 000	300	5 700
	人工费	11 000	15 000	-4 000
	燃料费	5 424	9 850	-4 426
	过路费	200	1 000	-800
	车辆折旧	1 500	4 500	-3 000
	修理费用	200	600	-400
	小 计	24 324	31 250	-6 926

从表 4 可以清楚地看到,2010 年 1 月的运输成本比上年同期节约了 6 926 元。结合企业具体情况,该企业从 2010 年开始采用运输外包政策,体现在运输成本明细上“支付外单位运输费”增加 5 700 元,同时,由于本企业运输车辆的减少,运输人员工资费用、燃料费、过路费、车辆折旧费、修理费都有不

同程度的下降,相关运输成本共下降了 12 626 元。说明 A 企业采用运输外包政策在降低物流运输成本方面效果明显。

从上述分析可以看出,企业局部改变物流运作模式后成本控制效果明显,为了看清问题的实质,有必要分析在采用运输外包的运作方式下 24 324 元的运输成本开支是否合理。表 5 显示了采用运输外包运作方式下该企业实际运输成本和预算成本的差异。

表5 物流成本比较表  
2010年1月

费用	项目	本期数	计划数	差异
运输成本	支付运输费	6 000	6 000	0
	人工费	11 000	11 000	0
	燃料费	5 424	2 000	3 424
	过路费	200	100	100
	车辆折旧	1 500	1 500	0
	修理费用	200	100	100
	小 计	24 324	20 700	3 624

表 5 说明,在实际运输业务量和预算一致的情况下,实际运输成本比计划成本超支 3 624 元,其中燃料费是差异产生的主要方面,共超支 3 424 元,另外过路费和修理费各超支 100 元。燃料费为什么会超支?从表 6 的差异分析表可看出,实际燃油价格和计划一致,燃油费出现差异的关键是燃油用量存在差异。由于燃油实际用量比计划用量增加了 684.8 升,在价格(5 元/升)不变的情况下,燃油费共超支了 3 424 元。考虑到燃油费、过路费、修理费和运输车辆的行驶距离密切相关,有必要分析运输车辆行驶距离的合理性,在运输业务量一定的情况下,要考虑是否有非增值作业或无效作业的存在。

表6 燃料差异分析表

项目	单位	计划数	实际数	差异
用量	升	318.98	865.08	546.10
单价	元	6.27	6.27	0
燃料费用总额	元	2 000	5 424	3 424

### 四、结束语

发展至今,作业成本法已成为以作业为核心、成本分配观和过程分析观二维导向、作业成本核算和作业管理相结合的全面成本管理制度。企业根据实际情况通过消除不增值作业、选择最佳作业、改善必要作业的效率一定能够达到对物流成本进行有效地管理控制的目的。

#### 主要参考文献

1. 王华. 企业物流成本控制研究. 北京: 北京大学出版社, 2008;7
2. 吕靖, 李桂萍, 赵洪初. 基于作业成本法的物流企业成本管理. 大连海事大学学报, 2007;8
3. 黄炎波, 张汉江. 物流成本控制的系统方式. 系统工程, 2004;1